

TÉCNICAS ARBITRALES EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: EL BORRADOR DE LA *INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION* DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2002

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Escuela Universitaria de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

SUMARIO

1. INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO. 2. PROPUESTAS ALTERNATIVAS O COMPLEMENTARIAS. 2.1. Creación de un Tribunal Fiscal Internacional. 2.2. Soluciones de carácter consultivo. 3. ARBITRAJE INTERNACIONAL TRIBUTARIO: EL BORRADOR DE LA *INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION* DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2002.

1. INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

De modo incuestionable, el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Convenio Modelo de la Organización de cooperación y desarrollo económico (1) (en adelante, CM OCDE), ha cumplido hasta la fecha un relevante papel como método de solución de las controversias derivadas de los convenios de doble imposición, ante la imposibilidad de acordar

por parte de los Estados otro sistema que, aunque más efectivo, supondría ya una verdadera limitación de su soberanía tributaria (2). No obstante ello, la puesta en práctica del cauce amistoso ha revelado la existencia de numerosas deficiencias, que no vienen sino a reducir su virtualidad, configurándolo, en definitiva, como un mecanismo insuficiente a estos efectos.

Tales causas de insuficiencia, puestas de relieve por la práctica unanimitad de la doctrina (3), son las siguientes:

(1) La versión vigente del CM OCDE data de 28 de enero de 2003.

(2) Véase: Apartado 45 de los Comentarios al Artículo 25 CM OCDE.

(3) PALAO TABOADA, C.: «El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición», en *Hacienda Pública Española* n° 16, 1972, p. 327; DALIMIER, G.: «L'évolution des conventions internationales sur les doubles impositions (Réflexions sur le nouveau Modèle de l'OCDE)», en *Journal de Droit International*, 1978, p. 504; AVERY JONES, J.F. y OTROS: «The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention», (I), en *British Tax Review* 1979, p. 337; GEST, G., TIXIER, G. y KEROGUES, J.: *Droit Fiscal International*, 2ª edición,

1. Inexistencia de obligación alguna de las autoridades competentes de lograr un acuerdo, lo que se traduce en una absoluta inseguridad jurídica para los contribuyentes, ante la ausencia de toda garantía de alcanzar una solución en torno a la divergencia planteada.
2. Lentitud y excesiva duración del procedimiento.

Sin perjuicio de la flexibilidad que caracteriza a la vía amistosa, se impone la necesidad de acelerar su tramitación con vistas a la conclusión del procedimiento en un período temporal inferior al que resulta habitual en nuestros días. La falta de control no sólo respecto a su inicio sino también en cuanto a su termina-

ción, dada la ausencia de cualquier previsión de un límite temporal en este punto que compela a los Estados a ajustarse a dicho espacio temporal, redundando en una excesiva dilación del procedimiento que a nadie favorece, perjudicando sobre todo al particular interesado.

3. Ausencia de uniformidad respecto de la publicación del acuerdo adoptado.

La diversidad de criterios existentes, según los Estados, en lo que concierne a la publicación de los resultados del procedimiento amistoso conlleva, en no pocas ocasiones, que la solución alcanzada quede privada de toda publicidad.

4. Inexistencia de medios que garanticen la ejecución del acuerdo adoptado.

Librairies Techniques, Paris, 1979, p.190; BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: «Los convenios para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en: VVAA: *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 70; KOCH, K.: *Informe general*. Congreso de la *International Fiscal Association* de 1981, p. 138; STROBL, J.: *Informe nacional de Alemania*. Congreso de la *International Fiscal Association* de 1981, p. 187; GUTTENTAG, J.H. y MISBACK, A.E.: «Resolving tax treaty issues: a novel solution», en *Bulletin for International Fiscal Documentation* n° 8-9, 1986, p. 351; GOLDBERG, S.H.: «USA: competent authority», en *Bulletin for International Fiscal Documentation* n° 10, 1986, p. 433; MAKTOUF, L.: «Resolving international tax disputes through arbitration», en *Arbitration Internacional* n° 4, 1988, p. 41; HUND, D.: «Towards a revised OECD-Model tax treaty?», en *Intertax*, n° 6, 1989, p. 222; HINNEKENS, L.: «The Tax Arbitration Convention. Its significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law», en *EC Tax Review*, n° 2, 1992, p. 79; FRIEZER, M.: «The mutual agreement procedure in Australia», en *Australia Tax Forum* n° 7, 1990, p. 78; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: «Comentarios al nuevo Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (1992)», en *Actualidad Tributaria*, tomo 1994-2, p.D-1423; SKAAR, A.A.: «The legal nature of mutual agreement under tax treaties», en *Tax Notes International*, vol. 5, n° 26, 1992, p. 1447; FARRÉ ESPANOL, J.M.: *La doble imposición. Modelo OCDE 1992*, Ed. Einia, Barcelona, 1994, p. 292; BAKER, PH.: *Double Taxations Conventions and International Law*, 2ª edición, Sweet & Maxwell, London, 1994, p. 428; RUNGE, B.R.: «The German view of the prevention and settlement of international disputes on tax law», en *Intertax*, vol. 25, n° 1, 1997, p. 4; SIVALINGAM, S.: «Tax treaties - Do they help?», en *Asia-Pacific Bulletin*, vol.3, n°4, 1997, p. 116; CASERO BARRÓN, R.: «La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista», (I), en *Carta Tributaria*, n°288, 1998, p. 2; AZZI, J.: «Tackling tax treaty tensions: time to think about an International Tax Court», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, n° 8-9, 1998, p. 346; VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «La calificación de los cánones de los programas de ordenador en el convenio impositivo entre España y Estados Unidos», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 192, 1999, p. 111; RIBES RIBES, A.: «Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems», en *European Taxation*, vol. 42, n° 9, 2002, pp. 400 y 401; «La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 235, 2002, pp. 33-36; *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDESA, Colección Biblioteca de los Tributos n° 5, Madrid, 2003, pp. 403-406.

El hecho de que en la mayoría de los Estados se confíe la ejecución del acuerdo adoptado a lo dispuesto en su legislación interna, constituye una medida que difícilmente asegura su efectivo cumplimiento.

5. Escasa información sobre su funcionamiento y desinterés generalizado de los Estados por el procedimiento amistoso.

Partiendo de este *status quo*, resulta evidente la necesidad de articular medidas alternativas o complementarias a la *procédure amiable*, punto éste en torno al cual se monopoliza recientemente la atención de los estudiosos y de las instituciones internacionales en esta sede.

2. PROPUESTAS ALTERNATIVAS O COMPLEMENTARIAS

2.1. Creación de un Tribunal Fiscal Internacional

Remontándonos en el tiempo, fue GARELLI (4) el primer autor que, ya en 1899, vino a sugerir la instauración de una Corte Fiscal Internacional, idea ésta que fue consolidándose en los años veinte a nivel doctrinal y que centró la atención del primer Congreso de la *International*

Fiscal Association (en adelante, IFA) tras la Segunda Guerra Mundial (5), celebrado en La Haya en 1947.

Asimismo, al hilo del quinto Congreso de la IFA, celebrado en Zurich en 1951, la aportación más novedosa fue, precisamente, la elaborada por CHRÉTIEN (6) sobre la constitución de una jurisdicción supranacional de carácter permanente. En concreto, este autor vino a propugnar una solución mixta, consistente en la combinación de una serie de Tribunales bilaterales como primera instancia, y un Tribunal Internacional de carácter fiscal, en calidad de segunda instancia, susceptible de integrarse en el Tribunal Internacional de Justicia.

En este orden de cosas, huelga subrayar que aunque la creación de un Tribunal Internacional especializado en materia tributaria constituye la solución idónea, es también la más difícil de alcanzar, dada la reserva que tradicionalmente han mantenido los Estados soberanos a someterse a una instancia judicial que, en calidad de tercero independiente, resuelva con carácter vinculante las controversias derivadas de los acuerdos de doble imposición. Por este motivo, el sector doctrinal partidario de esta solución reconduce su planteamiento al recurso a alguno de los Tribunales internacionales ya existentes (7), tales

(4) GARELLI, A.: *Il Diritto Internazionali Tributario*, Torino, 1899, pp. 253-6.

(5) Aprovechando el favorable contexto político existente, resultado de la reciente creación de la ONU, el Gobierno holandés vino a proponer la configuración del Tribunal Internacional de Justicia como Corte Fiscal Internacional, susceptible de conocer asuntos de esta índole a través de una sala específica (UN doc. E/1104 (E/CN.8/49), p.9). Tal propuesta fue, sin embargo, rechazada, considerándose más adecuada la inclusión en cada tratado de doble imposición de una cláusula, en virtud de la cual fueran las autoridades competentes de los Estados contratantes las encargadas de solucionar dichos conflictos. VAN DER BRUGGEN, E.: «Compulsory jurisdiction of the International Court of Justice in tax cases: do we already have an 'International Tax Court'?', en *Inter-tax*, vol.29, n°8-9, 2001, p.250.

(6) CHRÉTIEN, M.: Informe nacional de Francia. Congreso de la IFA de 1951 sobre 'La interpretación judicial de los convenios de doble imposición y la necesidad u oportunidad de una jurisdicción fiscal internacional', en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol.XVIII, segundo tema, pp. 23, 24 y 27. La presente tesis fue empero rechazada no sólo por las Administraciones Tributarias nacionales, sino también por la propia Comisión Fiscal de la ONU —que en 1946 había sucedido a la Sociedad de Naciones—, reacia a la idea de crear una jurisdicción supranacional a la que tuvieran acceso directo los particulares.

(7) ZÜGER, M.: «Mutual agreement and arbitration procedure in a multilateral tax treaty», en: VVAA: *Multilateral tax treaties. New developments in International Tax Law*, Linde Verlag Wien GmbH, Kluwer International Law, Viena, 1998, p. 168.

como el Tribunal Internacional de Justicia (en adelante, TIJ), el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) o el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH), como solución viable en la actualidad.

No obstante la importante labor que desempeña en materia tributaria (8), el TEDH, sin embargo, no presentaría, a nuestro juicio, los caracteres idóneos para dirimir conflictos en esta órbita atendida, entre otras razones, la relativa a su competencia objetiva o ámbito de aplicación.

Por el contrario, el hecho de que el TIJ constituya una de las principales instituciones de la ONU, abierta a todos sus Estados miembros al objeto de resolver las disputas que entre ellos se generen, viene a configurarlo como posible instancia judicial o arbitral llamada a conocer de las controversias suscitadas en esta sede. En efecto, conforme al artículo 36.1º del Estatuto del Tribunal, una mera cláusula en el tratado bilateral bastaría para otorgar a este Alto Tribunal la competencia necesaria, a fin de solventar los problemas que la aplicación del convenio pueda generar. A favor de esta tesis se ha aducido, además, la idoneidad del procedimiento ante el Tribunal de La Haya respecto de las cuestiones derivadas de un futuro tratado multilateral, bien entendido que incluso los Estados no implicados en el conflicto pueden empero intervenir en el procedimiento, en razón a las consecuencias que la decisión del Tribunal en ese caso puede conllevar para ellos en eventuales disputas futuras.

No obstante las consideraciones reseñadas, existen algunos obstáculos que, en nuestra opinión, si bien no anulan el carácter adecuado del TIJ a estos efectos, sí vienen a disminuir, cuanto menos, su operatividad en este campo. En primer término, este Tribunal no representa, en realidad, sino un órgano *ad hoc*, dada la fre-

cuencia esporádica con la que los Estados acuden a él y la insuficiente infraestructura que posee a la hora de resolver un gran número de casos. La ausencia de expertos en tributación internacional entre sus miembros se ha esgrimido, igualmente, como argumento (9) en contra del mismo, pues, si bien es cierto que al amparo del artículo 26.1º del Estatuto cabe la creación de una sala integrada por tres o más jueces especialistas en una concreta materia, el carácter no permanente de la misma imposibilita sin duda el establecimiento de una doctrina uniforme al respecto. Por último, al igual que sucede ante el TJCE como órgano arbitral, sólo los Estados ostentan la condición de parte en el procedimiento ante el TIJ, quedando excluida toda participación de los contribuyentes.

Así las cosas, resulta obvio que la instauración de una Corte Fiscal Internacional, ya de naturaleza arbitral ya judicial, constituye todavía en nuestros días un *desideratum*. En definitiva, no cabe sino esperar que el constante incremento de las transacciones internacionales y la consolidación del Derecho de los Tratados, convezan a los Estados del sacrificio menor que el establecimiento de esta solución implica para ellos, en comparación con las indudables ventajas que su instauración les reportaría.

2.2. Soluciones de carácter consultivo

Por lo que concierne a las propuestas de carácter consultivo, el origen de las mismas se remonta a los primigenios Modelos diseñados por la Sociedad de Naciones en 1928, en cuyo seno se incluía una recomendación expresa a los Estados miembros, en cuanto a la creación de una Comisión Internacional de naturaleza consultiva, a la observancia de cuya decisión pu-

(8) Véase BAKER, PH.: «Taxation and the European Convention on human rights», en *European Taxation*, vol. 40, nº 8, 2000, pp. 298-374.

(9) LINDENCRONA, G. y MATTSSON, N.: «How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem», en *Intertax*, nº 5, 1990, p. 273.

dieran incluso obligarse los Estados contratantes mediante acuerdo entre ellos.

Esta antigua idea fue retomada con ocasión del Congreso de la IFA de 1960 en Basilea, apuntándose la conveniencia de que fuera el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (entonces, todavía OECE), dada su amplia experiencia en relación con los problemas generados en el campo de la Tributación internacional y, en particular, en el ámbito de la imposición directa, el llamado a desempeñar dicha tarea. La posibilidad de instaurar una instancia consultiva fue también defendida durante el Congreso de la IFA de 1951, celebrado en Zurich, por RIEDEL (10), uno de los ponentes generales, que vino a sugerir la creación, bajo el patrocinio de la IFA y de la Cámara de Comercio Internacional —como miembros del Consejo Económico y Social de la ONU—, de un Comité jurídico permanente, cuya principal función consistiría en recibir las reclamaciones de los Estados y de los particulares, atinentes a la Tributación internacional en general, emitiendo tras un examen previo una opinión consultiva sobre las mismas. La constitución de este Comité supondría el primer paso, seguido del establecimiento posterior de Tribunales regionales, con vistas a la consecución del fin último, cual es la creación de un Tribunal Internacional en materia tributaria.

Ahora bien, avanzando en el tiempo, la construcción más depurada en este contexto es sin duda la elaborada recientemente por VAN RAAD (11). Desde su punto de vista, la experiencia en esta terreno y, en particular, los resultados alcanzados por la Convención Europea (12) de Arbitraje de 1990, ponen de relieve la mayor efectividad de este tipo de métodos no vinculantes, bien de carácter arbitral o con-

sultivo, frente a otras soluciones obligatorias para las partes.

De acuerdo con ello, propone la creación de un órgano supranacional, integrado por expertos tributarios independientes, del que cabe destacar el carácter voluntario, no sólo del recurso al mismo por parte de los Estados, sino también del empleo u observancia posterior de su opinión consultiva por éstos. En cuanto a su composición, se pretende que los miembros del panel sean personas de reconocido prestigio en Tributación internacional, esto es, tanto académicos como juristas en ejercicio, siempre y cuando estos últimos reúnan también reconocida experiencia como estudiosos en este ámbito.

El esquema pergeñado por VAN RAAD se estructura en dos fases temporales, cuales son las siguientes: en un principio, sería conveniente instaurar esta clase de paneles a nivel bilateral, en orden a resolver las cuestiones que les fueran planteadas, en conexión con los convenios de doble imposición, por parte de los Tribunales internos o de las autoridades competentes de los Estados que, bien a través de un proceso judicial doméstico, o bien al hilo del procedimiento amistoso, se hallaran en la tesitura de dirimir el asunto planteado. VAN RAAD sugiere que, en beneficio de la mayor operatividad de estos paneles, su composición se limite a tres miembros, de los cuales dos se elegirían de entre los contenidos en una lista confeccionada por ambos Estados contratantes, y que, conjuntamente, designarían posteriormente al tercer miembro, cuya nacionalidad podría ser distinta a la de los Estados implicados.

Una vez tales paneles bilaterales hubieran obtenido la experiencia requerida a estos efectos, habiéndose asimismo acos-

(10) RIEDEL, W.R.E.: *Informe general*. Congreso de la IFA de 1951. Ob.cit. pp. 23, 29 y 46.

(11) VAN RAAD, K.: «International coordination of tax treaty interpretation and application», en *Intertax*, vol. 29, nº 6-7, 2001.

(12) «Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas» de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE). DOCE nº L 225, de 20 de agosto de 1990. Su entrada en vigor tuvo lugar el 1-1-1995 (BOE de 21-12-1994).

tumbrado los Estados a acudir con normalidad a los expertos del panel en busca de soluciones a cualesquiera dificultades suscitadas en el seno de los tratados de doble imposición, debería constituirse un único panel, de más amplia composición, entre cuyos miembros se seleccionara a tres para examinar el supuesto con mayor profundidad y preparar una opinión consultiva, que debería alcanzar el consenso posterior del panel de expertos en su conjunto. La transformación de los diversos paneles *ad hoc* en un único panel multilateral se orienta, evidentemente, hacia la consecución de la deseable uniformidad de las opiniones emitidas. Conviene subrayar, asimismo, que aunque en la primera fase el acceso a los paneles bilaterales quedaría restringido a los Tribunales domésticos y a las autoridades competentes inmersas en un procedimiento amistoso, esta construcción supera las críticas de quienes reclaman la participación directa de los particulares, mediante la posibilidad de que en una fase posterior también los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, siempre y cuando no hayan acudido todavía ni a los órganos judiciales ni a las autoridades competentes de sus respectivos países, puedan solicitar, con carácter opcional, el parecer de los expertos sobre cuestiones concretas (13).

Debiéndose presentar la solicitud por escrito, reviste igualmente interés la facultad concedida a terceras personas —para las que la cuestión planteada tenga especial trascendencia—, de exponer sus puntos de vista sobre el asunto, previa publicación por por parte del panel de expertos de las cuestiones respecto a las cuales se ha recabado su opinión. De idéntica publicación serían acreedoras las opiniones consultivas emitidas, al objeto de garantizar así la uniformidad que se pretende en la resolución de supuestos iguales, sugiriéndose, en este sentido, la adopción de un formato *standard* en inglés, consistente en un resumen de la opinión vertida en cada caso (14).

Con todo, la plasmación práctica de la tesis que nos ocupa sólo sería posible merced al soporte económico de una Organización Internacional que, a través de la financiación de los gastos que el funcionamiento del panel conlleva (sede, retribución de sus miembros, personal, etc.), permitiera a cualquier interesado, y no sólo a los que pudieran afrontar el consiguiente gasto, elevar su solicitud de consulta a este órgano. Si bien la OCDE se revela *a priori* como la llamada a cumplir esta función, su estado financiero no parece ser el idóneo a este respecto, motivo por el cual se ha apuntado hacia la Unión Europea a fin de acometer tal financiación. Desde nuestra perspectiva, aunque el tenor literal del artículo 293 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) se refiere a la eliminación de la doble imposición internacional como objetivo a conseguir por sus Estados miembros, superando asimismo cualquier barrera del Derecho interno de éstos que pudiera existir en cuanto al recurso ante el panel de expertos, el ámbito europeo al que se circunscribe la acción de la Unión Europea no parece ser el más adecuado para llevar a cabo esta tarea.

En cualquier caso, a modo de valoración final, cabe reseñar el alto interés que la propuesta analizada reviste, sin perjuicio de expresar, asimismo, las reservas que albergamos en cuanto al éxito de un sistema meramente consultivo como complemento al procedimiento amistoso existente, atendida la ausencia de toda garantía sobre la resolución del conflicto suscitado. En la misma dirección, el dudoso carácter independiente de sus miembros, nacionales de los propios Estados partes en la controversia, la incertidumbre actual sobre qué Organización internacional estaría dispuesta a financiar el coste de dicho proyecto, así como nuestras dudas acerca de la utilidad real que tanto las autoridades competentes como los contribuyentes pudieran obtener del panel de ex-

(13) VAN RAAD, K.: «International (...)». Ob.cit. pp. 216 y 217.

(14) VAN RAAD, K.: «International (...)». Ob.cit. p. 217.

pertos tributarios, ante el riesgo de que sólo la parte beneficiada por la opinión consultiva se mostrara finalmente proclive a su utilización, constituyen, entre otros, algunos interrogantes todavía sin respuesta que, a nuestro juicio, restan idoneidad a la presente tesis.

3. ARBITRAJE INTERNACIONAL TRIBUTARIO: EL BORRADOR DE LA *INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION* DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2002

Expuesto cuanto antecede, no es de extrañar que la solución a los conflictos derivados de los convenios de doble imposición se haya buscado en el arbitraje internacional que, de todos es sabido, constituye una institución de gran trascendencia histórica. En efecto, habiendo cumplido una encomiable función al servicio de la paz y la justicia a lo largo de los tiempos, el arbitraje internacional pervive en la actualidad, donde está siendo objeto de una cierta revitalización (15), sobre todo en el campo de las relaciones comerciales internacionales.

En esta línea, la posibilidad de contemplar el TJCE como institución (16) arbitral orientada a tal fin, resulta sin duda destacable. Por lo que respecta al fundamento de su competencia en esta sede, conviene matizar que, no obstante la posibilidad de

extender su jurisdicción a través de acuerdos internacionales, el artículo 239 TUE legitima al Tribunal para conocer de cualquier disputa entre los Estados miembros, en relación a la materia regulada por el citado Tratado, siempre que la controversia de que se trate sea sometida a su jurisdicción mediante un acuerdo expreso entre los Estados contratantes (17). De ello se colige que el Derecho Comunitario impone dos límites en este punto, a saber: 1. Debe tratarse de una controversia entre Estados miembros; 2. El conflicto debe versar sobre alguna materia contenida en el TUE.

A mayor abundamiento, el juego de los artículos 227 y 239 TUE nos lleva a concluir que el ámbito del mecanismo arbitral se circunscribe a la resolución de problemas no directamente derivados del Derecho Comunitario, en la medida en que sólo el Tribunal de Luxemburgo, a través del cauce jurisdiccional, se halla legitimado para dirimir los conflictos que el Derecho Comunitario genere entre los Estados miembros (18).

En base a las ideas expuestas, Austria y Alemania han venido a materializar la propuesta del TJCE como institución arbitral encargada de solventar las dificultades que surjan en el seno de su convenio de doble imposición, a través de la cláusula incorporada en el artículo 25(5) del mismo (19), según la cual, en defecto

(15) Junto a la IFA, la Cámara de Comercio Internacional, la Asociación Mundial de Abogados, el 'Institute of German Chartered Accountants' y el 'Business and Industry Advisory Committee' (BIAC) de la OCDE constituyen, entre otros, relevantes organismos internacionales cuyos estudios y actividades han supuesto siempre un valioso apoyo a la idea del arbitraje internacional tributario. Conviene destacar, asimismo, la 'Conference on arbitration procedures in tax treaty law', organizada por el Prof. Michael LANG (University of Economics, Viena), y celebrada del 20 al 23 de septiembre de 2001 en Rust (Austria).

(16) EDUARDES-KER, M.: «Tax treaty interpretation», *The International Tax Treaties service*, In-depth publishing, Dublin, Loose-leaf edition, 1994, p. 6 (Part I, Chapter 27).

(17) El artículo 239 TUE dispone lo siguiente: «El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse sobre cualquier controversia entre Estados miembros relacionada con el objeto del presente Tratado, si dicha controversia le es sometida en virtud de un compromiso». OREJA AGUIRRE, M. (dir.): *El Tratado de Amsterdam. Análisis y comentarios*, vol. II, McGraw Hill, Madrid, 1998, p. 188.

(18) ZÜGER, M.: «The ECJ as Arbitration Court for the new Austria-Germany tax treaty», en *European Taxation*, vol.40, nº 3, 2000, p. 101.

(19) El texto original del citado artículo 25(5) reza como sigue: «If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent

de acuerdo vía procedimiento amistoso, transcurridos tres años desde su inicio por las autoridades competentes, los Estados contratantes deben someter la cuestión, si el contribuyente así lo requiere, al arbitraje vinculante del TJCE. En suma, la medida pergeñada no propugna sino el sistema arbitral como subsidiario al cauce amistoso, al que las partes deben acudir en primer lugar con vistas a resolver la desavenencia, habiéndose criticado ya por excesivo, en opinión de algunos autores, el plazo de tres años establecido en esta dirección (20).

Ciñéndonos a las ventajas, cabe significar el adecuado carácter del TJCE para dirimir este tipo de conflictos internacionales, dada su naturaleza independiente tanto de las Administraciones Tributarias nacionales como de los contribuyentes, y a la mayor facilidad que implica el recurso a un Tribunal ya existente en comparación con la creación *ex novo* de una Corte arbitral tributaria al efecto. El hecho fundamental de que, una vez prevista esta cláusula en el correspondiente convenio de doble imposición, las autoridades competentes queden automáticamente obligadas a someter la controversia no resuelta por la vía amistosa, al conocimiento del TJCE como órgano arbitral, garantizándose de este modo no sólo la solución de la misma, sino también el efectivo cumplimiento de la solución adoptada resulta, asimismo, un aspecto destacable.

Sin duda, la puesta en práctica de esta solución contribuiría a lograr la uniformidad deseable en esta órbita que, sin embargo, y aquí radica, a nuestro juicio, una

de las limitaciones de la presente propuesta, sólo cabría predicar de los convenios de doble imposición celebrados entre los Estados miembros de la Unión Europea, toda vez que el Tribunal de Luxemburgo únicamente resulta competente en este ámbito de actuación. Por consiguiente, la doctrina emanada de este Alto Tribunal sólo podrá proyectar sus efectos sobre este grupo de países, quedando excluido cualquier pronunciamiento sobre los convenios de esta índole firmados entre Estados no pertenecientes a la Unión Europea, o bien entre un Estado miembro y otro que no lo sea.

A pesar de ello, el significativo valor que cabe atribuir al artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre Austria y Alemania deviene incuestionable, no sólo por constituir la primera cláusula en este sentido hasta la fecha, sino también porque, al obligar a los Estados contratantes a someter el asunto al conocimiento del TJCE se consigue, indirectamente, aumentar la agilidad y eficacia del procedimiento amistoso (21) sustanciado entre las autoridades competentes, como método siempre preferible por los Estados soberanos en orden a dirimir sus divergencias.

Descendiendo a la práctica, observamos una incipiente aplicación del arbitraje a nivel convencional. Ciertamente, el recurso al arbitraje como solución de carácter subsidiario al procedimiento amistoso y de aplicación facultativa por parte de los Estados contratantes, se recoge ya en distintos convenios de doble imposición. A título de ejemplo: los firmados por Alema-

authorities in a mutual agreement procedure within a period of three years after the question was raised pursuant to the previous paragraphs of this article, the States are on request of a person mentioned in paragraph 1 of this article obliged to submit the case for arbitration to the Court of Justice of the European Communities (Article 182 EC Treaty).

(20) De hecho, el Convenio Modelo elaborado por Austria articula un plazo de dos años, a imagen y semejanza del período temporal señalado al respecto tanto en la Convención Europea de Arbitraje de 23 de julio de 1990, cuanto en los tratados de doble imposición suscritos por Holanda con Latvia y Kazajistán.

(21) En opinión de ZÜGER, previsto el arbitraje como mecanismo subsidiario, las autoridades competentes extremarían sus esfuerzos para llegar a un acuerdo amistosamente, mostrando una mayor y mejor predisposición para negociar y, en su caso, efectuar concesiones recíprocas. ZÜGER, M.: «The ECJ (...)». Ob.cit. p. 105.

nia con Francia, Suecia y EEUU, respectivamente; los concluidos por EEUU con Francia, Alemania, México, Holanda (22), Canadá (23), Kazajistán, Italia, Irlanda y Suiza, respectivamente; los celebrados por Holanda con Letonia, Ucrania, EEUU, así como en sus nuevos convenios con Rusia, Kazajistán, Lituania y Finlandia; y en los convenios bilaterales de México con EEUU, Reino Unido y Singapur, entre otros.

Atendida la realidad imperante, es posible concluir que no obstante el notable avance que la instauración de un arbitraje voluntario en algunos convenios de doble imposición representa, persisten empero numerosos aspectos mejorables, cuyo perfeccionamiento coadyuvaría a alcanzar un sistema arbitral más idóneo.

Llegados a este punto, resulta interesante efectuar un examen del Borrador (24) elaborado por la IFA en septiembre de 2002 sobre esta materia, a través del cual se postula la instauración de un mecanismo arbitral subsidiario al cauce amistoso, pero de naturaleza vinculante, planteamiento éste que compartimos sin reservas (25).

En efecto, la propuesta contenida en dicho Informe se traduce en la adopción de una doble medida: la adición de una cláusula arbitral al artículo 25 CM OCDE en vigor y, al mismo tiempo, el estableci-

miento de un Memorandum o Protocolo al instrumento bilateral de que se trate, comprensivo de las disposiciones necesarias para el desarrollo del cauce arbitral. Respecto a este último, la IFA se muestra partidaria de otorgar cierta libertad a las autoridades competentes en orden a modificar alguna de estas directrices, en aquellos casos en los que la experiencia aconseje determinados cambios. Nótese, sin embargo, que lo que se confiere es un poder limitado y no una discrecionalidad absoluta, debiendo ser el principio de buena fe el que presida en todo momento la actuación de las partes, máxime si se tiene en cuenta la ausencia de concreción en el Borrador acerca de qué aspectos podrían ser susceptibles de cambio y cuáles no.

Por lo que concierne al artículo 25 A (*Arbitration of treaty controversies*), esta norma integraría fundamentalmente los siguientes apartados:

- Arbitraje obligatorio

Si habiéndose planteado un conflicto ante la autoridad competente del artículo 25 y, transcurridos dos años no se ha alcanzado un acuerdo amistoso [o si el contribuyente afectado estima que la solución adoptada no está de acuerdo con lo dispuesto en el tratado], el asunto deberá someterse a arbitraje vinculante conforme a

(22) El tenor literal del artículo 29(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Holanda de 18 de diciembre de 1992, preceptúa lo siguiente: «If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure pursuant to the previous paragraphs of this article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer(s) agree, be submitted for arbitration, provided the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The provisions of this paragraph shall have effect after the States have so agreed through the exchange of diplomatic notes».

(23) Artículo 26(6) del Convenio entre EEUU y Canadá, incorporado mediante Protocolo de 1995. LI, J. y SANDLER, D.: «The relationship between domestic anti-avoidance legislation and tax treaties», en *Canadian Tax Journal*, vol. 45, n° 5, 1997, p. 899.

(24) «Discussion Draft on Tax Treaty Arbitration» -27 de septiembre de 2002-, realizado en el seno del David R. Tillinghast Research IFA Programme', por David R. TILLINGHAST y William W. PARK (junto a Markus DESAX como asesor). El contenido del mismo fue objeto de exposición y debate con ocasión de la reunión celebrada en Londres el 26 de abril de 2003.

(25) Véase, al respecto, nuestra propuesta de arbitraje subsidiario vinculante en: RIBES RIBES, A.: «La resolución (...)». Ob.cit. pp. 57-62; «Convenios (...)». Ob.cit. pp. 433-441.

este artículo y al Memorandum que se establecerá por vía diplomática, y que las autoridades competentes podrán variar y completar periódicamente, a fin de perfeccionar este sistema.

En principio, el procedimiento arbitral deberá desarrollarse en uno de los dos Estados contratantes, si bien, en caso de que los árbitros lo consideren oportuno, aquél podrá llevarse a cabo en otro lugar.

- Sometimiento del contribuyente a arbitraje

Al hilo de la discusión del Borrador en Londres se contemplaron dos posibles cláusulas alternativas en este punto: la primera exige el consentimiento escrito tanto del contribuyente como de la empresa asociada ante ambas autoridades competentes, con vistas a someter la controversia a arbitraje y quedar vinculados por la decisión final de la Comisión arbitral; idéntico contenido presenta la segunda, anteponiendo, sin embargo, un párrafo en el que se exige el compromiso escrito del contribuyente y de la empresa asociada de no acudir ante las autoridades administrativas o judiciales de ninguno de los dos Estados contratantes, a fin de resolver el conflicto atendiendo al Derecho interno.

- Iniciación del arbitraje.

El procedimiento arbitral puede promoverse bien por parte de la autoridad competente de cualquiera de los dos Estados, bien por el propio contribuyente, mediante la presentación de una solicitud de arbitraje ante la 'Autoridad designante' (*Appointing authority*) prevista en el aparta-

do 5 de este artículo. Dicha solicitud no podrá presentarse antes de que transcurran dos años desde el sometimiento de la disputa al procedimiento amistoso, ni tampoco una vez transcurridos cuatro años desde aquella fecha.

- Materias objeto de arbitraje

Podrá someterse a arbitraje cualquier cuestión que derive de la aplicación del tratado, excepto las relativas a los artículos 25 a 30, esto es, las atinentes al procedimiento amistoso, intercambio de información, misiones diplomáticas y consulares, extensión territorial, entrada en vigor y terminación.

- Constitución del Tribunal arbitral

El Tribunal Permanente de Arbitraje de La Haya constituirá la «Autoridad designante» (26), debiendo cumplir con todas las funciones que al amparo de este artículo y del Memorandum se le atribuyen.

Ciñéndonos al número de arbitros y método de designación, los redactores barajan hasta cuatro alternativas posibles, a saber:

— Alternativa 1

A menos que las autoridades competentes de ambos Estados contratantes acuerden lo contrario, el Tribunal arbitral estará integrado por tres miembros. En los sesenta días siguientes a la presentación de la solicitud de arbitraje, la autoridad competente de cada Estado parte debe designar un árbitro. Salvo que los árbitros de-

(26) Otros organismos contemplados por los redactores al objeto de acometer esta labor podrían ser el ICSID (International Centre for the Settlement of Investment Disputes), el TJCE en lo que a las divergencias entre Estados miembros de la UE concierne; el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE respecto a los países integrados en ella; e incluso, en un futuro próximo, el Comité científico permanente de la IFA, podría estar llamado a desempeñar un importante papel en esta órbita. Sin perjuicio de ello, la opción por el Tribunal Permanente de Arbitraje resulta indudablemente la más acertada en el momento actual. TILLINGHAST, D.R.: «Issues (...)». Ob.cit. p. 98, donde también apunta hacia la deseable creación en el seno de la ONU de una Organización internacional en materia tributaria, a la que podría encomendarse la citada tarea.

signados acuerden el nombramiento de un tercer árbitro como Presidente en los treinta días siguientes (a contar desde la designación del último de ellos), el árbitro que actúe como Presidente será nombrado por la 'Autoridad designante'.

En la hipótesis de que alguno de los Estados contratantes no designara árbitro dentro de plazo, dicho nombramiento sería también efectuado por la 'Autoridad designante'.

— Alternativa 2.

En los sesenta días siguientes a la solicitud de arbitraje, las autoridades competentes y el contribuyente deben designar cada uno un árbitro. Salvo que estos árbitros se pongan de acuerdo en la elección de un cuarto árbitro como Presidente (dentro de los treinta días siguientes al nombramiento del último de ellos), el árbitro Presidente será nombrado por la 'Autoridad designante'.

En caso de que alguno de los Estados partes o el contribuyente no designara árbitro dentro de plazo, dicho nombramiento será efectuado por la 'Autoridad designante'.

— Alternativa 3.

En los sesenta días siguientes a la solicitud de arbitraje, las autoridades competentes y el contribuyente deben nombrar cada uno un árbitro. A menos que en los treinta días siguientes al nombramiento del último, los tres árbitros designados acuerden el nombramiento de dos árbitros más, uno de los cuales actuará como Presidente, estos dos últimos árbitros serán nombrados por la 'Autoridad designante'.

En caso de que alguno de los Estados partes o el contribuyente no designara árbitro dentro de plazo, dicho nombramiento será efectuado por la 'Autoridad designante'.

— Alternativa 4.

Salvo que las autoridades competentes de los Estados partes acuerden otra cosa, el Tribunal arbitral estará compuesto por tres miembros, nombrados por la 'Autoridad designante'.

A nuestro juicio, la composición más adecuada del Tribunal arbitral sería la diseñada en la primera alternativa. Como ha subrayado TILLINGHAST (27), no obstante la tradicional resolución arbitral de disputas a través de un órgano unipersonal en el ámbito de las relaciones comerciales, tal esquema no parece, sin embargo, extrapolable al campo de la Fiscalidad internacional, atendida tanto la resistencia de los Estados soberanos para confiar la adopción de tan importante decisión a un único sujeto, cuanto la especial complejidad de que pueden ser acreedoras las controversias de esta índole.

No obstante ello, convenimos con los autores del Borrador en que el número de árbitros debe ser el menor posible, propagando por esta razón que sean tres (28) los miembros que conformen la Comisión arbitral y no cinco, por ejemplo, bien entendido que la toma de una decisión rigurosa, como resultado de un proceso de intercambio de pareceres y argumentos entre los árbitros (debate y ponderación que no existiría en el supuesto de un órgano unipersonal), queda garantizada sin necesidad de acudir a una más amplia composición. A mayor abundamiento, ésta constituiría también la opción más rentable

(27) TILLINGHAST, D.R.: «Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, n° 3, 2002, p. 97.

(28) Éste constituye, asimismo, el número de árbitros previsto en el Memorandum interpretativo (artículo 2.a) al convenio de doble imposición firmado entre Alemania y Estados Unidos. Por el contrario, la Convención Europea de Arbitraje contiene una composición arbitral mayor (artículo 9.1°).

desde el punto de vista económico, en comparación con las restantes que, además de dilatar innecesariamente el procedimiento, implicarían mayores gastos, sin ofrecer ventajas significativas en contrapartida.

En este orden de cosas, cabe evidenciar asimismo nuestro posicionamiento en el sentido de excluir cualquier participación del contribuyente en la elección de los árbitros, dado que los Estados contratantes son las únicas partes del procedimiento, y ello sin perjuicio de su ulterior intervención durante el desarrollo del proceso arbitral.

Retomando lo dispuesto en el Borrador, ninguno de los árbitros debe ser funcionario o asesor de un Estado contratante, o del contribuyente o de cualquier persona interesada en el asunto. Si alguno de los Estados contratantes o el contribuyente apreciara falta de independencia en alguno de los árbitros, debe dirigirse a la 'Autoridad designante', que será la competente para dilucidar la cuestión. Asimismo, se exige que el árbitro que actúe como Presidente sea un jurista que domine los idiomas correspondientes a ambas partes, no siendo nacional de ninguna de ellas.

Desde nuestra perspectiva, este último requisito no debe entenderse de manera estricta, sobre todo si tenemos en cuenta que habitualmente las partes suelen acordar un tercer idioma –inglés, en la mayoría de los casos– de cara a la sustanciación de este tipo de procedimientos.

- *Lis alibi pendens.*

El procedimiento arbitral pergeñado en este artículo conlleva la suspensión de cualquier proceso judicial o administrativo en curso en cualquiera de los Estados contratantes, respecto de las partes y de la materia sometida a arbitraje.

- Ejecución de la decisión arbitral.

Representa, sin duda, el aspecto más difícil de concretar en la práctica, atendidas las distintas previsiones recogidas en

el Derecho interno de los Estados contratantes. Por este motivo, los redactores del Borrador optan por la debida prudencia, estableciendo algunas cláusulas genéricas, conforme a las cuales se entenderá aplicable en este punto la Convención de Naciones Unidas sobre Arbitraje de 1958. Los eventuales medios de impugnación contra la decisión arbitral se limitarán al Estado en el que se pretende su cumplimiento.

Avanzando un paso más, la estructura del **Memorandum** o Protocolo de interpretación que debería acompañar al tratado bilateral, sería la siguiente:

- Reglas procesales para establecer los hechos y el Derecho.
 - a. El Tribunal arbitral deberá establecer los hechos y los fundamentos de Derecho del caso en adecuados términos.
 - b. Ambos Estados partes y el contribuyente tendrán derecho a aportar todo aquello que a juicio del Tribunal arbitral sea pertinente y a prestar testimonio oral.
 - c. El Tribunal arbitral tomará como guía las reglas de arbitraje de la Cámara Internacional de Comercio.
 - d. Al inicio del procedimiento, las autoridades competentes proporcionarán al Tribunal las comunicaciones escritas que hayan intercambiado, en las que se describen las cuestiones relevantes del caso. En base a ello, el Tribunal establecerá –previa consulta con las autoridades competentes y con el contribuyente–, los denominados ‘términos de referencia’, que delimitan el ámbito del arbitraje a desarrollar.
 - e. En todo caso, las autoridades competentes y el contribuyente están legitimados para aportar un dossier, junto con declaraciones de testigos e informes de expertos sobre el tema.

- Localización del Tribunal.

El Tribunal arbitral determinará su lugar de constitución, que deberá encontrarse en alguno de los dos Estados contratantes.

- Idioma.

El idioma empleado en el procedimiento arbitral será _____, salvo que las autoridades competentes acuerden otro distinto.

- Derecho aplicable.

El Tribunal arbitral deberá aplicar lo dispuesto en el tratado. Al objeto de determinar la intención de las partes, el Tribunal atenderá a los principios contenidos en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, así como a los siguientes criterios hermenéuticos:

- comentarios y explicaciones acordadas por los Estados contratantes;
- reglas comunes a los ordenamientos jurídicos de las partes;
- Comentarios al CM OCDE;
- Principios del Derecho Internacional Tributario;

- Última mejor oferta.

Si las autoridades competentes y el contribuyente así lo desean, el Tribunal arbitral puede ser requerido para elegir –como solución al conflicto– entre las últimas propuestas de arreglo de la controversia tributaria formuladas por los Estados contratantes, aquélla que estime más adecuada.

- Medidas de protección en el *interim* (*Interim measures of protection*).

Lo dispuesto en el texto del convenio y en el Memorandum no impedirá a los Estados contratantes la adopción en el *interim* –mientras se sustancie el proceso arbitral– de las medidas de protección que consideren oportunas.

- Decisiones mayoritarias.

Las decisiones se adoptarán por mayoría. En caso de empate, el voto del árbitro Presidente resulta decisivo.

- Tribunal truncado.

En el supuesto de que uno o más árbitros fallecieran, renunciaran, o fueran recusados por falta de imparcialidad, o no pudieran desempeñar su función por cualquier otro motivo, la ‘Autoridad designante’ nombrará un sucesor si lo estima conveniente. Con todo, si la vacante se produce justo antes de emitirse la decisión arbitral, aquélla podrá autorizar a los restantes árbitros a adoptar su decisión sin necesidad de que se produzca un nuevo nombramiento.

- Retribución del Tribunal arbitral.

- La ‘Autoridad designante’ debe fijar la retribución de los árbitros y sus propios honorarios de conformidad con las tablas en vigor establecidas por la Cámara Internacional de Comercio en París.
- Cada Estado contratante y el contribuyente deberán depositar por partes iguales ante la ‘Autoridad designante’, un anticipo de los gastos fijados por ésta, sujeto a ulterior revisión. La decisión no se emitirá sin que se haya efectuado el pago total de los gastos exigido por aquélla.
- En el supuesto de que algún Estado contratante se negara a pagar su parte de los gastos por anticipado, el otro Estado contratante o el contribuyente podrían completar la parte de aquél en su nombre.
- En el momento de emitirse la decisión, el Tribunal arbitral puede condenar en costas –si así lo estima conveniente– a alguno de los Estados contratantes.

- Penas.

El Tribunal arbitral carece de autoridad para imponer penas.

- Aportación de información.

Las autoridades competentes y el contribuyente proporcionarán al Tribunal toda la documentación e información que éste les solicite. En caso de que alguna de las partes no observara de buena fe esta obligación, el Tribunal se halla legitimado para deducir inferencias negativas respecto a la parte incumplidora.

- Confidencialidad.

Los trámites del procedimiento arbitral, el material e información facilitados al Tribunal, así como cualquier pronunciamiento o decisión, deben ser confidenciales entre los Estados contratantes, el contribuyente y los miembros del Tribunal arbitral. Los procedimientos y decisiones sólo se desvelarán: bien cuando sea necesario para el cumplimiento o ejecución de la decisión; bien con el consentimiento de todas las partes; o bien si así lo exige el Derecho.

Expuestas las líneas maestras del Borrador de la IFA en esta materia, sujeto por descontado a las futuras precisiones que se estimen procedentes, concluimos reiterando la necesidad de perfeccionar el método de arreglo de controversias previsto hoy en la mayoría de convenios de doble imposición, mediante un sistema de arbitraje vinculante de carácter subsidiario. Tal preocupación ha concentrado recientemente la atención del 'OECD's Centre for Tax Policy and Administration' (CTPA), habiéndose creado un 'Grupo de trabajo' en el seno del Comité de Asuntos Fiscales, encargado de examinar posibles vías para incrementar la eficacia del procedimiento amistoso. En este sentido, la iniciativa de la IFA –acreedora, a nuestro juicio, de una valoración positiva–, no constituye sino un paso más hacia la deseable consecución de un futuro Tribunal Internacional Tributario, como solución óptima que debe continuar aunando los esfuerzos doctrinales e institucionales.